Corrigé de l'épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable

Session de contrôle – Septembre 2002

PREMIERE PARTIE

I - Le régime fiscal des opérations réalisées au cours des années 2000 et 2001 et 2002 par les différents intervenants. (10 points)

- Le régime fiscal des opérations réalisées par la société « INFO » (3.5 points)

La société « INFO » est une société anonyme cotée à la bourse des valeurs mobilières de Tunis. Son capital de 300.000 D[1], entièrement libéré, est divisé en 30.000 actions. Elle est implantée à Tunis. Elle est spécialisée dans la formation[2], le conseil et l'intégration des nouvelles technologies appliquées en matière de télécommunication. Elle bénéficie des avantages du code d'incitation aux investissements.

a- Acquisition de 19.600 titres de la société « LOG » : Elle est soumise au droit d'enregistrement au droit fixe de 10 D par page dans la mesure où la cession ait fait l'objet d'un écrit présenté volontairement à la formalité.

b- L 'emprunt auprès de Mr Salah :

Les intérêts débiteurs autres que bancaires sont soumis à la TVA au taux de 6%, ceux-ci sont déductibles au niveau de la société « INFO ».

En matière d'impôt direct, le prêt accordé par l'actionnaire Salah, a le caractère d'un dépôt en compte courant d'actionnaire, auquel cas, les intérêts constituent une charge déductible au titre de chacun des exercices concerné et ce dans les conditions et limites énoncées par le § VII de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS qui prévoit que les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou qu'ils versent à la société en sus de leur part dans le capital social sont déductibles aux taux de 12% l'an sous la double condition que le montant des sommes productives d'intérêt n'excède pas en moyenne 50% du capital social et que ce dernier soit entièrement libéré.

Le capital de la société « INFO » est entièrement libéré.

Le montant des sommes productive d'intérêt ne doit pas excéder en moyenne 50%, soit :
50% x 300.000 = 150.000

Le taux d'intérêt déductible est limité à 12%

Le montant annuel des intérêts déductibles au niveau de la société « NFO » ne peut pas dépasser 150.000 x 12 % = 18.000.

Les intérêts déductibles sont considérés pour Mr Salah comme des revenus de capitaux mobiliers et sont soumis à une retenue à la source au taux de 20%

Le montant des intérêts non déductibles sont considérés comme des revenus de valeurs mobiliers provenant d'une distribution occulte et ils restent soumis, pour Mr Salah, à l'IR.

c. La conclusion d'un contrat avec la société allemande « INTEL »

Les sommes supportées au titre de ce contrat constituent, pour la société « INTEL » une charge déductible sous la condition, pour les rémunérations, d'avoir fait l'objet de la déclaration prévue par le §III de l'article 55 du code de l'IRPP et de l'IS.

Les rémunérations sont soumises à la retenue à la source. Elles sont imposables en Tunisie.

d- Les marchés conclus par le groupement constitué par «INFO» et «LOG» :

-Le marché conclu avec la compagnie aérienne tunisienne :

---

[1] Bien entendu, l'étudiant ne doit pas tenir compte du fait qu'une société dont le capital se limite à 300.000 D ne peut être cotée à la bourse de valeurs mobilières de Tunis aussi bien au regard des exigences légales relatives au capital minimal qu'au regard des exigences des logiques du marché.

[2] L'activité de formation est éligible aux avantages des activités de soutien prévus par l'article 49 du Code d'incitation aux investissements.

En application de l'alinéa 5 du §I de l'article 45 du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur les sociétés s'applique aux coparticipants des sociétés en participation, aux membres des groupements d'intérêt économique et aux coparticipants dans les fonds communs de créances lorsqu'ils ont la forme de personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

Les 60% et les 50% des résultats revenant à la société « INFO » à partir du groupement sont soumis à l' IS au nom de cette société.

-**Le marché conclu avec la compagnie aérienne allemande :**

Les bénéfices provenant du marché conclu avec la compagnie aérienne allemande ne sont imposables en Tunisie que dans le cas où le groupement ne constitue pas, aux termes de la convention tunisio-allemande, un établissement stable en Allemagne.

e- Cession par la société « INFO » des 1500 actions au profit de la société « LOG » qui seront mises à la disposition des deux salariés

Valeur comptable des actions: 16 x 1.500 = 24.000D

Valeur de cession des actions: 17 x 1.500 = 25.500D

Plus value réalisée : 25.500 - 24.000 = 1.500D elle fait partie du résultat soumis à l'IS au titre de l'exercice 2002.

2 - Le régime fiscal des opérations réalisées par la société « LOG »

La société « LOG » est spécialisée dans la conception de logiciels informatiques. Elle est implantée dans la région de Kairouan considérée comme zone de développement régional. Son capital s'élève à 200.000 D, il est divisé en 20.000 actions. Chaque titre est cédé pour la valeur de :
313.600 / 19.600 = 16D.

a- L'acquisition de 19 600 titres par la société « INFO »

Elle a pour effet de lui attribuer la qualité de société mère détenant 98% du capital de la société « LOG »

b- Les marchés conclus par le groupement constitué entre les sociétés « INFO » et « LOG » :

En application de l'alinéa 5 du §I de l'article 45 du code de l'IRPP et de l'IS l'impôt sur les sociétés s'applique aux coparticipants des sociétés en participation, aux membres des groupements d'intérêt économique et aux coparticipants dans les fonds communs de créances lorsqu'ils ont la forme de personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

Les 40% et les 50% des résultats revenant à la société « LOG » à partir du groupement sont soumis à l'IS au nom de cette société.

Les bénéfices provenant du marché conclu avec la compagnie aérienne allemande ne sont imposables en Tunisie que dans le cas où le groupement ne constitue pas, aux termes de la convention tunisio-allemende, un établissement stable en Allemagne

c- L'offre d'une option exceptionnelle d'achat de 900 titres au profit du directeur de projets et de 600 titres au profit de l'ingénieur développeur et ce pour la valeur 7D l'action.

L'offre de l'option d'acquisition des 1.500 actions est faite au cours de l'exercice 2000 pour la valeur 7D l'action. La levée de l' option doit intervenir au plus tard le 30 novembre 2002 .Pour la réalisation de cette opération un accord est conclu à la date de l'offre entre la société « LOG » et la société « INFO » en vertu duquel cette dernière cède la place à la société « LOG » les 1500 actions qui seront mises à la disposition des deux salariés .La valeur de cession de l'action est fixé à 17 D .La levé de l'option est intervenue , pour les deux salariés, le 4 septembre.

Au niveau de la société « LOG » :

En application de l'article 48 bis du code de l'IRPP et de l'IS, les sociétés essentiellement dans le secteur de services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes tels que définis par le paragraphe IX de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS ainsi que les sociétés ,qui opèrent essentiellement dans les secteur de la technologie de communication et des nouvelles technologies prévus au paragraphe IV de l'article 39 du même code et qui offrent à leurs salariés l'option de souscription à leur capital social ou d'acquisition de leurs actions ou parts sociales à un prix et dans un délai déterminés, peuvent déduire la moins-value résultant de la levée de l'option de l'assiette de

l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice au cours duquel la levée de l'option a eu lieu et ce dans la limite de 25% de la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l' offre de l'option, et sans que la déduction totale à ce titre excède 5% du bénéfice imposable après déduction des provisions .

La moins -value visée au paragraphe I du présent article est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l'offre de l'option et leur valeur fixée à cette même date pour y souscrire ou pour les acquérir.

La valeur réelle des actions et des parts sociales est déterminée, à la date de l'offre de l'option, d'après :

- leur cours moyen journalier à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis du dernier moi de l'exercice précédent celui au cours du quel l'option est offerte pour les actions cotées à la bourse,
- leur valeur réelle déterminée d'après le bilan de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les autres actions et pour les parts sociales.

Le bénéfice du droit à cette déduction est subordonné à :

- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises,
- l'exclusion de l'option des salariés dont la participation au capital de l'entreprise excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit,
- la production, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'un état détaillé comportant les noms des salariés bénéficiaires de l'option, le nombre d'actions ou de parts sociales souscrites ou acquises par chacun d'eux ainsi que la valeur réelle et la valeur de souscription ou d'acquisition de ces titres et la moins-value déduite.
- la non délivrance des actions à leurs titulaires et le non changement des noms des bénéficiaires de parts sociales avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

En outre, en application de l'article 47 de la loi n° 99-101 du 31 décembre 1999 la plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'option visées à l'article 48 bis du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ou à l'acquisition de leurs actions ou parts sociales, est exonérée de la taxe de formation professionnelle et de la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés et ce à la condition que l'offre de l'option des logements pour les salariés et ce à la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés dont la participation au capital social de la société excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit. La plus-value est calculée conformément aux dispositions du paragraphe 13 de l'article 38 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Détermination de la moins-value déductible pour la société « LOG » :

La moins-value par action = 17 – 7 = 10 D, celle-ci ne doit pas dépasser la limite, d'un coté, de 25% de la valeur réelle de l'action à la date de l'offre et d'un autre coté, de 5% du bénéfice imposable après déduction des provisions.

La 1ère limite par action : 17 x 25% = 4.250 D. Pour les 1.500 actions, la limite est de : 4.250 x 1.500 = 6.375 D.

La seconde limite : 320.000 x 5% = 16.000 D

Le montant déductible est = 6.375 D.

Au niveau des deux salariés :

En application du §13 de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS, la plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'option de souscription au capital social des sociétés visées à l'article 48 bis dudit code ou à l'acquisition de leurs actions, est exonérée de l'IS, à condition que :

- l'offre de l'option ne concerne pas les salariés dont la participation au capital social de la société excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit,
- Les actions ou les parts sociales concernées ne fassent pas l'objet de cession avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

La plus-value est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions et des parts sociales, déterminée à la date de la levée de l'option conformément aux dispositions de l'article 48 bis du présent code, d'une part, et la valeur d'acquisition ou de souscription à ces actions, d'autre part,

La plus-value exonérée de l'IR pour le directeur de projet : (17 – 7) x 900 = 9.000D.

La plus-value exonérée de l'IR pour l'ingénieur : (17 – 7) x 600 = 6.000D.

La plus-value exonérée de la TFP et du Foprolos : 9.000 + 6.000 = 15.000 D.

Au niveau de la société mère

En cédant les 1500 actions à la société « LOG », la société « INFO » ne détient plus, au cours de l'année 2002, dans le capital de celle-ci que 18100 actions soit 90,5%.

d) L'augmentation du capital de la société « LOG » :

- Enregistrement de l'acte au droit fixe de 100D par acte,
- Possibilité d'octroi de dégrèvement total et sans minimum d'impôt au profit des actionnaires.

e) Absorption de la société « MONTINF » par la société « LOG » :

Au niveau de la société « MONTINF » :

- dépôt de la déclaration de cessation d'activité,
- la plus-value d'apport.

En matière de fusion, la plus-value réalisée au titre de l'apport des éléments actif autres que les marchandises, les biens et de valeur faisant l'objet de l'exploitation net est admise en déduction du bénéfice imposable et ce en application du §VII septies de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS.

- en matière de TVA : pas de remise en cause de la TVA déduite au titre des immobilisations,
- dépôt de la déclaration de l'IS et paiement des droits exigibles,
- il y a lieu de déterminer le montant de l'IS

Au niveau de la société « LOG »

- l'acte constatant la fusion est enregistré au droit fixe de 100D par acte et ce, en application du régime de faveur, les deux sociétés fusionnées étant soumises à l'IS.
- la plus-value d'apport : En application du §VII septies de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS, la plus-value en question est réintégrée aux résultats imposables de la société absorbante dans la limite de 50% de son montant, et ce, à raison du cinquième par année à compter de l'année de la fusion.

En cas de cession desdits éléments avant l'expiration de la cinquième année à compter de l'année de la fusion, la fraction de la plus-value non encore imposée est réintégrée aux résultats de l'année de la cession.

3- Le régime fiscal des opérations réalisées par le groupement constitué entre les sociétés « INFO » et « LOG »

- Le marché conclu avec la compagnie aérienne tunisienne :

Même en l'absence d'une personnalité morale sur le plan juridique, le groupement doit, en matière fiscale, remplir les diverses obligations mises à la charge d'une société de personnes et notamment l'obligation de tenir une comptabilité, d'effectuer les retenues à la source, de déposer les déclarations prévues par la législation en vigueur et de payer l'avance de 25%.

Au titre de ce marché le groupement est soumis à la TVA selon la nature des opérations :

- Formation en matière informatique : En principe, application du taux de 10%. Cependant dans le cas où il s'agit de services de formation assurée par une entreprise spécialisée en matière informatique agréée conformément à la réglementation en vigueur, ces services sont exonérés (n° 9 du tab A),
- Etudes : 10%,

- Entretien : 18%,
- Assistance : 18%.

En matière d'impôt direct :

Les pénalités de retards dans l'exécution du marché à savoir 400 D x 26 = 10.400 D constituent une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable.

Sur le plan fiscal, les pénalités de retard contractuelles supportées par le groupement constituent une charge déductible pour la détermination de sont bénéfice fiscal de l'exercice de leur réalisation. L'exclusion prévue par les dispositions de l'alinéa 8 de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS n'est pas applicable, celle-ci ne concernant que les pénalités mises à la charge de contrevenants aux dispositions légales. Ledit article 14 dispose expressément que « ne sont pas admis en déduction… 8- les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toutes natures mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix des divers produits, le contrôle des changes, l'assiette des impôts, contributions ou taxes et, d'une manière générale, toute infraction à la législation en vigueur ».

En matière de TVA :

Selon la pratique qui semble être admise par l'administration fiscale, les pénalités de retard constituent une minoration du coût du marché et, par conséquent, une minoration du chiffre d'affaires du fournisseur (le bénéficiaire ne devrait payer que la différence entre le coût du marché et le montant des pénalités). Une facture d'avoir devrait être établie à cet égard par le fournisseur, celui-ci est autorisé à réduire la TVA à due concurrence du montant de la TVA figurant sur la facture d'avoir.

Il est à noter que l'établissement de la facture d'avoir par le fournisseur constitue l'une des conditions lui permettant de déduire la TVA relative à cette réduction de la valeur du marché.

Le bénéfice réalisé par le groupement supporte l'IS au nom de chacun de ces membres proportionnellement à sa participation.

Le groupement subit la retenue à la source au titre du marché à des taux qui diffèrent selon la nature de chaque opération. Pour les honoraires, les études et l'assistance technique : 2,5% pour autres prestations de services : 1,5%

En matière de droit d'enregistrement le marché est enregistré au droit fixe de 10D par page.

- Le marché conclu avec la compagnie aérienne allemande :

Il s'agit d'un marché unique signé par le groupement justifiant une permanence et lui attribuant le caractère de l'établissement stable en Allemagne.

Les bénéfices provenant de l'activité exercée dans le cadre de ce marché est imposable en Allemagne et échappent ainsi à l'imposition en Tunisie.

Les membres de groupement échappent de leur côté à l'impôt en Tunisie au titre de leur part des bénéfices provenant de ce marché.

Les opérations réalisées dans le cadre de ce marché ne sont pas soumises à la TVA faute de territorialité.

II. Déterminer le régime d'imposition de la société allemande « INTEL » et indiquer son régime fiscal dans le cas où elle fait partie du groupement constitué entre les sociétés « INFO » et « LOG ».

1. Le cas où la société allemande ne fait pas partie du groupement constitué entre les sociétés « INFO » et « LOG »

La concession de la marque commerciale constitue une redevance au sens de la convention tuniso-allemande ; elle est soumise à une retenue à la source au taux conventionnel.

Les opérations de formation et d'analyse des données sont soumises au régime des BIC. Bien qu'elles fassent l'objet d'une convention unique sur le plan commercial, elles ne confèrent pas à la société « INTEL » l'établissement stable en Tunisie et l'absence du caractère de la permanence, en conséquence, les bénéfices y provenant ne sont pas imposables en Tunisie dans la catégorie BIC.

Il y a lieu de discuter la qualification de la formation ; peut-elle constituer une assistance technique.

2. **Le cas où la société allemande fait partie du groupement constitué entre les sociétés « INFO » et « LOG »**

La société allemande dispose, dans ce cas, d'un établissement stable en Tunisie par l'intermédiaire du groupement, elle est soumise à l'IS en raison de toutes les opérations réalisées en Tunisie.

III. Les dirigeants de la société « INFO » ont l'intention d'opter pour le régime de l'intégration des résultats à partir de l'exercice 2001, ils désirent, d'un côté, connaître les conditions et les modalités d'application de ce régime et vous demande, d'un autre côté, savoir si ces conditions sont remplies dans le cas des deux sociétés « INFO » et « LOG ».

A. conditions d'éligibilité à l'option pour le régime d'intégration de résultat

Toute société qui détient directement, ou indirectement, au moins 95% du capital d'autres sociétés, peut opter en sa qualité de société mère pour son imposition à l'impôt sur les sociétés sur la base de l'ensemble des résultats réalisés par elle et par les autres sociétés.

Le bénéfice du régime de l'intégration des résultats est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- la société mère doit être cotée à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ;
- les sociétés concernées par l'intégration des résultats doivent être établies en Tunisie ;
- les sociétés concernées par l'intégration des résultats doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- les sociétés concernées par l'intégration des résultats doivent avoir les mêmes dates d'ouverture et de clôture de l'exercice.

Le régime de l'intégration des résultats est accordé sur autorisation du Ministre des Finances ou de toute personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet, sur la base d'une demande écrite de la société mère, accompagnée de l'accord des autres sociétés, et d'un état détaillé selon un modèle établi par l'administration comportant notamment :

- l'identité de la société mère ;
- l'identité des participants à son capital et les taux de leur participation ;
- l'identité de chaque société concernée par le régime de l'intégration des résultats ainsi que la structure de son capital.

Le régime de l'intégration des résultats prend effet à compter des résultats de l'année au cours de laquelle l'autorisation a été accordée et s'applique pour une durée minimale de cinq ans à compter de l'année de son entrée en vigueur, renouvelable par tacite reconduction pour des périodes égales chacune à cinq ans.

Toute société qui remplie les conditions nécessaires pour le bénéfice du régime de l'intégration des résultats après son entrée en vigueur, peut demander à adhérer à ce régime. Dans ce cas, l'intégration de ses résultats prend effet à partir des résultats réalisés pendant l'année au cours de laquelle les conditions nécessaires sont réunies.

Il peut être mis fin au régime à la fin de toute période de cinq ans, sur la base d'une demande présentée par la société mère au Ministre des finances ou à la personne déléguée par le Ministre des finances à cet effet, et ce, au plus tard, à la date du dépôt des déclaration des résultats de l'année qui suit la dernière année de toute période concernée par l'intégration des résultats.

- La société mère est tenue de conserver le taux de participation prévu au paragraphe **I** du présent article durant toute la période concernée par l'intégration des résultats.
- Les comptes des sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats sont soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes durant toute la période concernée par l'application dudit régime.

B- Les modalités d'imposition

- La détermination du résultat intégré

Le résultat intégré est constitué par la somme des résultats nets réalisés par la société mère et les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats tels que déterminés conformément aux dispositions prévues par le présent code.

Toutefois, et pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés à des taux réduits, les résultats sont pris en compte dans la limite d'une quote-part égale au rapport entre le taux réduit et le taux de l'impôt de 35%.

Pour les sociétés bénéficiaires du droit à déduction des bénéfices provenant de l'exploitation ou du droit à déduction des bénéfices réinvestis conformément à la législation en vigueur donnant lieu à l'exigibilité de l'impôt minimum, leurs bénéfices sont pris en considération dans la limite d'une quote-part égale au rapport entre l'impôt minimum précité et le taux de l'impôt de 35%.

Pour l'application des dispositions du présent paragraphe, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du résultat intégré soumis à l'impôt, les déficits ainsi que les amortissements réputés différés en périodes déficitaires enregistrés par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats au titre des années antérieures à l'année d'entrée en vigueur dudit régime. Lesdits déficits et amortissements sont déductibles conformément aux dispositions prévues par le présent code des résultats de la société qui les a enregistrés.

Pour la détermination du résultat intégré soumis à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société mère :

1. Sont admises en déduction, les créances consenties entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats et abandonnées après l'entrée en vigueur dudit régime.
2. Sont réintégrées les provisions constituées après l'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats au titre des créances douteuses entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats, et ayant été déduites pour la détermination du bénéfice imposable de la société qui les a constituées conformément aux dispositions des articles 12 et 48 du présent code.
3. Sont réintégrés les bénéfices réinvestis entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats après l'entrée en vigueur dudit régime conformément aux conditions prévues par la législation en vigueur, sauf dans le cas d'utilisation effective par la société bénéficiaire des sommes souscrites dans son capital et libérées pour la réalisation d'investissements au sein d'elle-même. A cet effet, la société mère est tenue de produire à l'appui de la déclaration des résultats intégrés un état indiquant le montant des sommes souscrites et libérées et les investissements réalisés par la société bénéficiaire de la souscription.

- La liquidité de l'impôt

La société mère se substitue à toutes les autres sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats pour le paiement de l'impôt sur les sociétés et des acomptes provisionnels sur la base des résultats intégrés.

Toutes les autres sociétés demeurent solidaires avec la société mère au paiement de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans la limite du montant de l'impôt qui serait dû sur les résultats réalisés par elles comme si elles n'étaient pas concernées par le régime des résultats intégrés.

L'impôt sur les sociétés est liquidé sur la base des résultats intégrés tels que déterminés conformément aux dispositions de l'article 49 quater ci-dessus.

L'impôt sur les sociétés ainsi liquidé ne peut être inférieur à un minimum égal à 0,5% du chiffre d'affaire total brut des sociétés concernées par l'intégration des résultats, sans que ce minimum excède 2000 dinars.

Sont imputables, conformément aux dispositions de l'article 54 du présent code, sur l'impôt sur les sociétés dû par la société mère sur la base des résultats intégrés, les retenues à la source et les avances supportées par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats, en vertu des dispositions des articles 51 ter et 52 du présent code ainsi que les acomptes provisionnels dus par la société mère sur la base de l'impôt sur les sociétés au titre des résultats intégrés et les acomptes provisionnels payés par les sociétés pendant l'année d'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats.

Est aussi imputable l'excédent des retenues à la source, des avances et des acomptes provisionnels enregistré par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats avant l'entrée en vigueur dudit régime.

- Les obligations des sociétés concernées par l'intégration

La société mère est tenue de fournir à l'appui de la déclaration annuelle des résultats prévue par l'article 59 du présent code sur la base des résultats intégrés :

- un tableau de détermination du résultat net intégré selon un modèle établi par l'administration,
- la liste de toutes les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats avec indication des taux de participation dans leur capital,
- un état des provisions au titre des créances douteuses accordées entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats,
- un état détaillé des créances abandonnées entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats,
- un état des investissements réalisés à partir des bénéfices réinvestis par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats.

La déclaration annuelle des résultats intégrés doit comporter la date et le numéro des quittances de dépôt des déclarations annuelles à la charge de toutes les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats en application du paragraphe II du présent article.

Toutes les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats demeurent tenues pendant toute la période concernée par l'application dudit régime de déposer les déclarations prévues par le présent code, y compris la déclaration annuelle des résultats prévue par l'article 59 du présent code sans paiement de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, elle ne sont pas tenues de déposer les déclarations relatives aux acomptes provisionnels dus sur la base des déclarations annuelles déposées conformément aux dispositions du présent paragraphe sur la base des résultats qu'elles ont réalisé comme si elles n'étaient pas concernées par le régime de l'intégration des résultats.

Toutes les sociétés demeurent tenues de déposer les déclarations relatives aux acomptes provisionnels dus durant l'année d'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats.

Les conditions objectives exigées pour bénéficier du régime de l'intégration sont remplies par les sociétés « INFO » et « LOG » ; La société « INFO » est cotée à la BVM, détient 98% de « LOG » ; en outre, on suppose que : les deux sociétés sont soumises à l'IS et au contrôle du commissaire aux comptes, les exercices comptables ont la même date d'ouverture et de clôture.

Les sociétés peuvent demander le régime de l'intégration

IV- En supposant qu'au cours de l'exercice 2001, la répartition du résultat par le groupement entre ses membres a fait aboutir que le résultat de la société « INFO » soit un bénéfice de 240.000 dinars, que la société « LOG » a accusé un déficit de 150.000 dinars dont 50.000 dinars provenant de l'exercice 2000 et que le chiffre d'affaires brut réalisé, par cette dernière au titre des exercices 2000 et 2001, s'élève à 900.000 dinars et 950.000 dinars ; déterminer l'impôt direct compte tenu du fait qu'elle ont ou non la possibilité d'opter pour le régime de l'intégration des résultats.

Détermination de l'IS, au titre de l'exercice 2001, dans le cadre du régime d'intégration du résultat ;

Bénéfice fiscal de la société « INFO » : 240.000.

Résultat fiscal de la société « LOG » pertes de 150.000 D dont 50.000 proviennent de l'exercice 2000.

Les pertes provenant de l'exercice 2000 ne sont pas imputables sur le résultat intégré.

Résultat fiscal intégré : 240.000 – 100.000 = 140.000 D

IS: 140.000 x 35% = 49.000 D

DEUXIEME PARTIE (4 points)

I- Les effets du rejet de la comptabilité par les vérificateurs :

Le rejet de la comptabilité entraîne trois principales conséquences.

En premier lieu : le rejet de la comptabilité a pour effet de détruire la présomption d'exactitude qui s'attache à ses données.

Dans ce sens, la commission spéciale de taxation a décidé que : « les énonciations d'une comptabilité complète s'imposent à l'administration qui a la charge de prouver leur inexactitude. Mais si la comptabilité n'est pas appuyée de toutes les justifications nécessaires, c'est le contribuable qui doit rechercher celles-ci, sous peine de voir sa comptabilité écartée ». (Décision de la commission spéciale de taxation n° 161 rapporté au Bulletin Officiel de la Direction des Impôts n° 5, page 20.

De son côté, le tribunal administratif en tant que juridiction de cassation a confirmé la position de la commission spéciale de taxation, il a considéré que le fait de détenir une comptabilité incomplète a pour effet de détruire la présomption d'exactitude. De ce fait, pour se décharger de l'imposition réclamée le contribuable doit apporter la preuve de l'exagération ou la preuve de ses revenus réels. (Tribunal Administratif, arrêt n° 108 du 30 octobre 1980. Ensemble des arrêts du tribunal administratif, 1980 Société Tunisienne de Diffusion, p. 350).

En deuxième lieu : le rejet de la comptabilité permet au vérificateur de procéder à la détermination d'une nouvelle assiette de l'impôt sur la base de toute présomption de droit ou de fait.

En troisième lieu : Selon la doctrine administrative, le rejet de la comptabilité permet au vérificateur d'effectuer le contrôle fiscal pendant une durée maximale d'une année en remplacement de la durée de six mois applicable à la vérification sur la base d'une comptabilité tenue conformément à la législation en vigueur[1].

II- Définition du droit dont dispose les vérificateurs en envoyant la demande à la société « INFO », s'agit-il d'un droit de renseignement ou d'un droit de communication ? Explication de la différence entre ces deux droits et précision des obligations qui sont à sa charge

Les demandes de renseignements

Les demandes de renseignements permettent à l'administration d'obtenir des informations auprès des contribuables ou des tiers. Elles peuvent être formulées d'une manière verbale ou écrite.

Le droit de renseignement porte sur tous les éléments relatifs à la situation fiscale des contribuables. A titre d'exemple, l'administration peut se renseigner :

- sur la réalisation d'une opération ou d'un marché non déclarés,
- sur le patrimoine du contribuable ou sur les éléments de son train de vie,
- sur la concordance des informations et éléments portés sur une ou plusieurs déclarations, c'est le cas d'une importance discordance du chiffre d'affaires d'une année par rapport à une autre.

Cependant, il est à noter que dans le cadre de la vérification de la situation fiscale des personnes physiques, les renseignements que l'administration peut demander sont énoncés d'une manière plutôt précise, il s'agit des états détaillés des patrimoines de ces personnes et des éléments de leur train de vie visés aux articles 42 et 43 du code de l'IRPP et de l'IS.

Le législateur a prévu l'obligation de répondre aux demandes de renseignements dans deux cas.

Le premier cas, peut être qualifié de général, il concerne toutes les demandes de renseignements et les significations notifiées par l'administration fiscale aux contribuables ou aux tiers, ceux-ci sont tenus d'y répondre, par écrit, et ce, dans un délai de trente jours à compter de la notification de la demande ou de la signification.

En cas de défaut de réponse, le législateur tunisien comme son homologue français n'a prévu ni l'application d'une sanction ni des conséquences procédurales.

Le second cas, peut être qualifié de spécial, il ne concerne que les demandes écrites de renseignements qui sont en rapport avec la vérification, le contribuable doit y répondre par écrit, et ce

[1] C'est la loi qui institue cette disposition (article 40 du CDPF)

dans un délai de dix jours à compter de la notification ou de la remise directe des demandes de l'administration fiscale, ce délai est reporté à quinze jours dans le cas où la production des renseignements demandés nécessite l'obtention d'informations auprès d'une entreprise établie à l'étranger et ayant un lien avec l'entreprise à qui la demande a été adressée. En cas de retard dans la réponse, la période de la vérification est prorogée d'une période équivalente sans dépasser les deux mois. Le défaut de réponse permet aux vérificateurs de recourir à la procédure des présomptions de droit ou de fait.

Le droit de communication auprès des tiers

Le droit de communication auprès des tiers est défini par les articles 16 et 17 du CDPF. En principe, il ne peut être exercé par l'administration que sur demande écrite notifiée conformément aux dispositions de l'article 10 du CDPF.

Le droit de communication s'exerce auprès des personnes énumérées par les articles 16 et 17 du CDPF. Il s'agit notamment des services de l'Etat, des collectivités locales des établissements et entreprises publics, des sociétés et organismes contrôlés par l'Etat ou par les collectivités locales des personnes morales du secteur privé, des personnes physiques, des officiers publics et des dépositaires d'archives et de titres publics.

L'objet du droit de communication est défini par les articles du 16 et 17 CDPF, il diffère avec la personne auprès de laquelle il est exercé.

Le droit de communication peut être exercé par l'administration sans demande préalable ; le contribuable ou les tiers doivent présenter les informations ou les documents d'une manière spontanée de leur propre initiative.

Les personnes soumises à cette obligation sont expressément énumérées par les articles 16 §2 et 18 du CDPF et l'article 55 §III du code des collectivités locales, des établissements et entreprises publics et des sociétés dans lesquelles l'Etat détient directement ou indirectement une participation, du ministère public, des débiteurs de sommes soumises à retenue à la source.

Ces mêmes articles ont défini l'objet du droit de communication

Le manquement au droit de communication défini par les articles 16 et 17 du CDPF est puni d'une amende fiscale pénale de 100 dinars à 1.000 dinars majoré d'une amende de même nature d'un montant de 10 dinars par renseignement non communiqué ou communiqué d'une manière inexacte ou incomplète.

L'infraction peut être constatée dans ce cas, par intervalle de quatre vingt dix jours à compter de la précédente constatation et donne lieu à l'application de la même amende.

Dans le cas d'espèce, il s'agit du droit de communication défini par l'article 16 du CDPF, la société « INFO » est tenue de fournir les renseignements demandés dans un délai de un mois sous peine de l'application de l'amende fiscale pénale.